

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE  
ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA**

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NA ÁREA HOSPITALAR**

**Cristiano César Konzen**

**Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Márcia Bortolocci**

**2014**

**CRISTIANO CÉSAR KONZEN**

**GESTÃO ORÇAMENTÁRIA NA ÁREA HOSPITALAR**

Monografia apresentada para obtenção de título em Especialista em Controladoria no programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

**Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Márcia Bortolocci**

**2014**

## **Agradecimento**

Primeiramente a Deus pela oportunidade de cursar a especialização em Controladoria, por ter proporcionado a sabedoria e força necessária para enfrentar os obstáculos encontrados ao meio do caminho.

Obrigado a minha querida esposa, pela paciência e compreensão em todos os sábados em que estive ausente.

A minha mãe, a todos os parentes e amigos pela compreensão dos momentos que não podemos estar juntos neste período.

Muito obrigado aos mestres pela dedicação e paciência em todos estes sábados que passamos juntos, onde me proporcionaram grande aprendizagem que levarei por toda minha vida.

## **Dedicatória**

Dedico este projeto a Deus por me proporcionar esta oportunidade que infelizmente ainda é para poucos, e graças a Ele fui um dos escolhidos para desfrutar desta Graça.

## **Resumo**

O objetivo da presente pesquisa é descrever o processo orçamentário de uma rede de hospitais do sul do Brasil. Esta pesquisa foi realizada de forma descritiva evidenciando todo o processo da gestão orçamentária hospitalar, desde as premissas até o acompanhamento do resultado e análises.

Comparando os modelos de orçamento existentes no meio acadêmico é possível verificar que o principal modelo utilizado é o Orçamento Empresarial onde se utiliza o maior número de detalhes e informações para sua elaboração.

O modelo utilizado apresenta pontos de melhorias por não haver revisões do orçamento durante os acontecimentos dos fatos durante o ano. Uma vez aprovado o orçamento não ocorrem alterações e isto pode engessar o processo de tomadas de decisões e gerar falsas expectativas de resultado.

**Palavras-chaves:** Gestão orçamentária. Orçamento hospitalar. Métodos de orçamento.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE FIGURAS .....</b>	<b>6</b>
<b>LISTA DE SIGLAS .....</b>	<b>6</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
1.1 PROBLEMA.....	7
1.2 OBJETIVOS .....	8
1.2.1 Objetivo Geral .....	8
1.2.2 Objetivos Específicos.....	8
1.3 JUSTIFICATIVA.....	9
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>9</b>
2.1 ORÇAMENTO.....	9
2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO .....	11
2.3 O QUE SIGNIFICA CONTROLE ORÇAMENTÁRIO?.....	12
2.4 TIPOS DE ORÇAMENTO .....	12
2.4.1 Orçamento Contínuo.....	13
2.4.2 Orçamento Incremental .....	13
2.4.3 Orçamento a Base Zero .....	14
2.4.4 Orçamento Perpétuo.....	15
2.4.5 Orçamento pro Atividades – ABB .....	15
2.4.6 Orçamento Flexível .....	16
2.4.7 Orçamento por Projeto .....	17
2.4.8 Orçamento Empresarial.....	17
2.5 VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO .....	18
2.6 CONTABILIDADE UMA FERRAMENTA PARA A ELABORAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO .....	19
2.7 SISTEMA DE INFORMAÇÃO .....	21
2.8 A ÁREA HOSPITALAR.....	22
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>23</b>
<b>4 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>24</b>
4.1 COLETA DAS INFORMAÇÕES DO RESULTADO DO PERÍODO ATUAL....	24
4.2 COLETA DAS INFORMAÇÕES DO PRÓXIMO PERÍODO .....	25
4.3 ELABORAÇÃO DA BASE ORÇAMENTÁRIA.....	26

4.4	DISTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA OS GESTORES .....	27
4.5	RETORNO DAS INFORMAÇÕES PARA CONSOLIDAÇÃO.....	28
4.6	APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO .....	29
4.7	DIVULGAÇÃO DO ORÇAMENTO APROVADO.....	31
4.8	ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO.....	31
4.8.1	Acompanhamento Diário.....	31
4.8.2	Acompanhamento Semanal.....	38
4.8.3	Acompanhamento mensal .....	38
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>40</b>
<b>6</b>	<b>REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO.....</b>	<b>43</b>



## **LISTA DE FIGURAS**

1 – Fluxograma processo orçamentário

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Informações financeiras

Tabela 2 – Informações de produção

Tabela 3 – Desempenho dos setores

## **LISTA DE SIGLAS**

ANAHP – Associação Nacional dos Hospitais Privados

ID – Indicador Diário

IDF – Indicador Diário Financeiro

IDO – Indicador Diário Operacional

UTI – Unidade de Terapia Intensiva

## **1 INTRODUÇÃO**

Atualmente o mundo corporativo exige informações rápidas e precisas dos resultados. No ramo hospitalar é ainda mais exigente, tendo como necessidade o acompanhamento da receita diariamente, para poder manter-se no mercado. Os grandes hospitais nos últimos anos vêm passando por problemas financeiros devido a diversos fatores. Um deles é a ação dos planos de saúde que não remuneram de acordo com o aumento nos custos e também devido às glosas médicas que prejudicam o financeiro, pois houve um esforço para atender o paciente, porém a operadora do plano de saúde não entendeu a necessidade de determinado medicamento e ou material e por este motivo não paga este determinado item. Com isto é de grande importância que exista um orçamento para que os gestores possam trabalhar em seus resultados buscando maximizar os lucros e reduzir as glosas.

Com a profissionalização dos gestores e até mesmo a mudança na visão dos administradores, o gestor hospitalar passou a ter a visão voltada para a área financeira, visando o lucro e a rentabilidade do negócio, porém mantendo o foco na excelência do atendimento aos pacientes. Com esta nova visão tem se falado muito nos controles dos gastos e custos, surgindo a necessidade de implantar o orçamento para direcionar os resultados da empresa, e também, para comparar o resultado com o projetado, e apurar as possíveis falhas nos processos e até mesmo no orçamento.

O processo orçamentário ainda não está difundido em todos os hospitais do país, na verdade está mais difundido nos grandes hospitais do Brasil que atuam em conjunto com outras entidades que norteiam a administração hospitalar como a ANAP (Associação Nacional dos Hospitais Privados). A implantação do sistema orçamentário em uma empresa é bastante complexa, pois envolve a participação de todos os gestores e muitos ainda não entendem a necessidade deste processo, acreditam que é apenas mais uma planilha ou mais um relatório que eles terão que atualizar. Por este motivo muitos hospitais



ainda não possuem um sistema de orçamento, pois não visualizaram os benefícios que o orçamento pode proporcionar para a empresa.

A presente pesquisa tem então por finalidade, proporcionar uma descrição de modelo de orçamento aplicado atualmente em uma rede de hospitais do Brasil, para possivelmente direcionar outros hospitais em sua implantação do orçamento como uma ferramenta de gestão.

## 1.1 PROBLEMA

A cada dia a medicina vem avançando, trazendo novidades, novos métodos para cura de várias doenças, aparelhos modernos para realização de exames, cirurgias, tudo em prol da melhoria da saúde da população. Muitas vezes esses tratamentos chegam primeiro nas redes de hospitais privados, devido à burocracia do sistema público e até mesmo a falta de investimento no setor.

O sistema de saúde vem passando por problemas financeiros, no setor público a fragilidades é ainda maior, pois existe o déficit no atendimento a população, demora na marcação de consultas, exames, espera para realização de cirurgias, falta de recursos para suprir todos os medicamentos e materiais e até mesmo a falta de médicos em algumas regiões.

No setor privado o maior problema está no financeiro, pois os hospitais estão “nas mãos” das operadoras dos planos de saúde, uma vez que representam significativamente no faturamento e estes efetuam o pagamento através de tabelas definidas, que estão desatualizadas, e alguns casos não suportam os custos do serviço. Outro fator é a falta de incentivo do governo, para proporcionar facilidade ao acesso de recursos e subsídios para a compra de novas tecnologias e ampliação das instalações, pois em algumas localizações até a rede privada está com fila de espera no atendimento.

Para trabalhar com estas adversidades faz-se necessário um planejamento bem estruturado e organizado para manter-se no mercado, porém o sistema orçamentário não está implantado em todos os hospitais do Brasil. Como lidar com todas estas empasses e ainda apresentar a rentabilidade esperada pelos

acionistas sem o devido controle orçamentário? Neste sentido a presente pesquisa pretende contribuir para responder à seguinte questão: como é realizada a gestão orçamentária em um hospital?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste estudo é descrever e analisar o processo orçamentário de uma rede de hospitais do Brasil, para possivelmente direcionar gestores hospitalares na implantação do sistema orçamentário em outros hospitais buscando maior controle e gestão dos recursos disponíveis.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste estudo são:

- Evidenciar o processo completo do orçamento desde as primeiras premissas até a conclusão da elaboração do orçamento;
- Demonstrar o modelo utilizado de acompanhamento do resultado e as formas de análise;
- Analisar o modelo do sistema orçamentário utilizado, e sugerir melhorias no processo buscando maior assertividade entre o orçado com o realizado;
- Proporcionar uma direção para outros hospitais na elaboração da peça orçamentária.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O sistema orçamentário é a principal ferramenta da diretoria para direcionar os gestores para a obtenção dos resultados esperados pelos acionistas. O mundo corporativo está cada vez mais competitivo, forçando os administradores a ousar em suas decisões. Através do sistema orçamentário é possível verificar quais serão os impactos das tomadas de decisões e ajustar possíveis falhas no processo. Com a grande necessidade de administrar os recursos disponíveis nas instituições, o orçamento torna-se peça chave para o sucesso das empresas. Por este motivo a presente pesquisa busca evidenciar o processo orçamentário de um hospital do sul do Brasil para possivelmente direcionar os administradores hospitalares a implantar a peça orçamentária em suas instituições.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 ORÇAMENTO

O orçamento é um planejamento realizado através de projeções de acordo com as expectativas dos diretores e acionistas que buscam direcionar o rumo que a empresa pretende seguir em um determinado período de tempo. Para Fernandes (2005, p. 18):

O orçamento visa, através de um planejamento adequado, prever ou projetar, para um período predeterminado, as receitas e despesas dentro de uma visão realista, tentando reproduzir antecipadamente a operação da empresa, apurando seu fluxo de caixa, definindo os recursos e projetando o resultado do exercício e seu balanço patrimonial.

Não é possível implantar um sistema orçamentário dentro de uma empresa sem que esta possua um planejamento estratégico, de acordo com Kenski (1984, p. 09):

O orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e um apoio a coordenação e controle.

É de fundamental valia para qualquer empresa, pois define previamente os objetivos a serem atingidos.

Sua elaboração implica em planejamento global e do seu acompanhamento resulta o controle.

Sabe-se de antemão que planejamento e controle constituem funções básicas para um bom desenvolvimento empresarial. Ao elaborá-lo, torna-se imperioso fixar metas realistas, do contrário todo o sistema poderá ser prejudicado.

É preciso acompanhar criteriosamente o seu desenvolvimento, analisando as variações encontradas e realizando as correções devidas quando as metas orçamentárias se tornarem inconsistentes.

Aliado ao planejamento estratégico o histórico de períodos anteriores é uma grande ferramenta para a elaboração do orçamento, pois de acordo com Kaplan (2000, p. 502) citado por Fernandes (2005 p. 17)

Os mecanismos de avaliação de desempenho baseado em fatos passados, retirados do balanço das empresas, continuam sendo uma alternativa para a tomada de decisão. As análises das demonstrações contábeis ainda são aplicadas, como se tais índices fossem capazes de identificar o comportamento das empresas para períodos futuros. A tomada de decisão ocorrerá sempre que algum padrão montado a partir da missão, dos objetivos e das metas empresariais possa ser organizado partindo de um programa orçamentário, capaz de criar padrões econômicos que projetem para o futuro o resultado operacional das empresas.

Conforme Meyer Jean (1972 p.1) o controle orçamentário é uma técnica difícil de manejar e custosa de implantar. Tal esforço só se compreende em empresas que tem, por motivos precisos, intenções bem definidas. Ainda segundo Meyer Jean (1972 p. 2):

O controle orçamentário está apoiado em previsões, função das condições internas e externas da empresa. A partir dessas previsões, os responsáveis pela empresa recebem por acordo, atribuições em valor e, se possível em quantidades. Regularmente, faz-se uma comparação entre essas previsões e as realizações, a fim de ressaltar os afastamentos porventura existentes. A análise e explicação dessas diferenças ou afastamento constituem o controle.

## 2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Não é possível falar sobre orçamento sem decorrer um pouco sobre planejamento estratégico, pois não existe a possibilidade de se implantar um bom orçamento sem a elaboração do plano de negócio para este determinado período de tempo.

O planejamento estratégico é um processo contínuo de tomada de decisões, ligadas aos objetivos da empresa como missão, visão e valores.

De acordo com Kotler e Armstrong (1998, p. 23), citado por Campos (2010, p. 16)

Um planejamento formal pode trazer muitos benefícios para todos os tipos de empresa, grandes e pequenas, novas e maduras [...], pois estimula a administração a pensar de uma forma sistemática, força a empresa a aguçar seus objetivos e políticas, leva a uma melhor coordenação de esforços e fornece padrões mais claros de desempenho.

Com a formalização do planejamento é possível passar estas informações para os gerentes ou gestores para que estes encontrem soluções para atingir os resultados do planejamento apresentado.

Para Frezatti (2000, p.145):

[...] só se pode afirmar que uma organização controla seu resultado se esse foi planejado previamente. Por sua vez, o processo de controle é parte integrante do planejamento, já que permite apreender, incorporar conhecimentos, distinguir desempenhos e mesmo alterar proposições.

O planejamento deve ser revisado a cada período, pois o mercado apresenta constantes mudanças e se a empresa não revisar seu plano de negócios poderá perder espaço.

Para Nakajawa (1993, p.68):

É a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Com o planejamento estratégico elaborado, inicia-se a elaboração do orçamento, ou seja, como deverá ser feito para cumprir o que está traçado no planejamento estratégico para atingir as metas pré-estabelecidas.

### **2.3 O QUE SIGNIFICA CONTROLE ORÇAMENTÁRIO?**

O controle orçamentário pode ser considerado como uma verdadeira técnica de administração das empresas, pois envolve planejamento, previsão, e controle.

Para Frezatti (2000, p. 40), o controle orçamentário deve ser um instrumento que possibilite a visualização da comparação entre o que se planejou e o que realizou em determinado período. Deve-se acompanhar o todo e as partes, ou seja, verificar o resultado final, porém analisar os setores individualmente, observando as possíveis distorções de resultados. Caso não seja feita a verificação das desavenças de resultado torna-se perda de tempo e energia.

### **2.4 TIPOS DE ORÇAMENTO**

Ao projetar o orçamento deve-se analisar o perfil existente e ou esperado para a instituição, não existe um modelo pré-definido para cada ramo de atividade, existem tipos de orçamento que podem auxiliar a elaboração do orçamento.

#### 2.4.1 Orçamento Contínuo

O objetivo deste orçamento é atualizá-lo periodicamente, acrescentando no fim de cada período, um novo período que pode ser, mês, trimestre, ou semestre, para Fernandes (2005, p. 21):

O orçamento contínuo representa o processo orçamentário que pressupõe um período específico, normalmente de um ano, no qual à medida que passa um mês ou outro período, apaga-se dado e incrementa-se um novo mês ou período orçado em seu lugar. Dessa forma, tal procedimento gera a continuidade anual do orçamento. Isso posto, imaginando um processo orçamentário que inicialmente cubra o período de janeiro a dezembro de um ano X1, ao término do mês de janeiro de X2, será este excluído, acrescentando-se o orçamento do mês de janeiro de X2. Sucessivamente a cada passagem de um mês seria acrescentado o orçamento de um mês do ano seguinte.

No fim de cada período os gestores e ou os analistas, analisam o resultado, evidenciando os acertos e os erros, apontam as variações e distorções de resultado, corrigindo para os próximos períodos.

Este método tem como ponto forte a constante atualização, permitindo a reavaliação dos critérios orçados, e menor tempo para orçar, pois é feito constantemente e desta forma o profissional não precisa ficar voltado nesta única tarefa como ocorre em outros tipos de orçamento.

#### 2.4.2 Orçamento Incremental

O orçamento incremental tem como base utilizar as informações do período anterior incrementando percentualmente para chegar ao novo orçamento, para Fernandes (2005, p. 21)

O orçamento incremental baseia-se no princípio de que o gasto ocorrido com uma despesa de um período anterior servirá de base para se orçar essa despesa para o ano seguinte. A construção desse modelo é feita a partir da apuração do incremento percentual entre os gastos apurados entre dois períodos orçamentários que se projeta para o futuro.

Esta modalidade tem como ponto forte a otimização de tempo, pois não há esforço para analisar as variações e entender as discrepâncias, não exigindo tempo dos analistas.

O ponto negativo deste orçamento é a falta de análise e também a falta de reavaliação do planejamento estratégico, pois apenas aplica o percentual sobre o que já ocorreu, não apresentando mudanças no orçamento.

#### 2.4.3 Orçamento a Base Zero

O orçamento a base zero surgiu para combater a metodologia utilizada pelo orçamento incremental. No orçamento base zero o gestor tem que justificar todas as despesas e receitas propostas no orçamento e priorizar as atividades que “concorrem” entre elas, de acordo com Fernandes (2005, p. 21):

O orçamento a base zero pressupõe que as unidades de negócio justifiquem continuamente cada uma das despesas de sua área. Para cada período do orçamentário, o ponto de partida de cada item orçado é zero. Essa metodologia requer a justificativa e a priorização de todos os itens orçados, como mecanismo de aprovação da alocação de recursos a cada um deles. Tal tipo de orçamento surgiu em decorrência de combater o orçamento incremental. Entretanto, o uso de tal metodologia é muito trabalhoso e requer muito tempo de elaboração.

O orçamento a base zero tem algumas vantagens relevantes que são elas:

- Revisão e análise de todas as despesas e receitas, com justificativas de suas necessidades e ou coerência;
- Priorização das atividades, pois necessita justificar qual atividade é mais importante ou urgente na disponibilização dos recursos financeiros;
- Controle dos gastos e despesas, pois existe um controle de prioridades;
- Controle efetivo do resultado e melhor acompanhamento do planejamento estratégico;

Como fator negativo o custo para implementar este modelo de orçamento é consideravelmente alto, pois demanda de tempo, conhecimento do negócio e envolvimento de todos os gerentes.



#### 2.4.4 Orçamento Perpétuo

O orçamento perpétuo leva em conta a causa e o efeito, ou seja, quanto cada operação trará de receita e despesa e quanto isso contribuirá para o resultado final da instituição. Segundo Fernandes (2005, p. 21):

O orçamento perpétuo utiliza a metodologia que propõe a sua previsão baseada nas relações da causa e efeito entre os diversos processos, identificando as inter-relações entre as atividades da empresa e definindo como elas influenciam na expectativa de resultado final de suas operações. Nesse tipo de orçamento, não se leva em conta um período orçamentário. Havendo mudança em eventos pré-qualificados pela empresa, serão promovidos ajustes nas metas orçamentárias no momento em que essas mudanças ocorrerem. Esses eventos são do domínio de todas as unidades de negócio da empresa, que passa a dar muita importância aos efeitos, permitindo uma visão imediata do impacto que estes podem causar no resultado das operações da empresa.

Este orçamento proporciona a melhor visualização da missão e objetivo da empresa, pois trabalhando com a causa e efeito trás uma melhor visão do futuro e do mercado.

#### 2.4.5 Orçamento pro Atividades – ABB

O orçamento por atividades – ABB surgiu com a grande utilização do método de custos por absorção ABC. Com os custos apurados surgiu a necessidade de verificar a geração de receita e recursos para suportar os custos gerados. Para Fernandes (2005, p. 22):

O orçamento pro atividades – ABB propõe a construção do processo orçamentário a partir da alocação dos recursos por atividades desenvolvidas pelas empresas. Nesse caso, para a sua elaboração é necessário definir previamente um conjunto de ações relativas aos processos, recursos, atividades, tarefas e direcionadores, bem como as inter-relações entre eles. O Orçamento por Atividades é baseado nos conceitos da metodologia de custos ABC.

Este método de orçamento abrange toda a empresa, pois faz com que a empresa seja separada por setores ou atividades e estima quanto tempo cada setor/atividade consome para executar cada operação. Com isto consegue-se verificar a capacidade de produção de cada área, e faz com que todos trabalhem mais focados e também por ter o custo instalado força os setores a trabalhar com o mínimo de custo possível para cada atividade.

Tem como ponto forte o equilíbrio entre a geração de receita e despesa e também o controle dos setores, pois todos trabalham com o mínimo de estoque possível e destinam mais corretamente o tempo gasto em cada atividade.

Esta modalidade é muito bem aceita em indústrias, pois direcionam melhor o tempo e a produtividade.

#### 2.4.6 Orçamento Flexível

O orçamento flexível considera relevante o custo fixo e variável, bem como os custos diretos e indiretos. Para Fernandes (2005, p. 22):

O orçamento flexível coloca as questões de custos como relevantes para a sua adoção. Dessa forma, o domínio dos custos fixos e variáveis, bem como dos custos diretos e indiretos e suas relações com o nível das atividades, é preponderante para o sucesso desse tipo de orçamento. Tais observações são importantes uma vez que os custos variam com as modificações introduzidas nos níveis de atividade. Outro fator importante é que os centros de responsabilidades ou unidades de negócios devem estar preparados para considerarem as possíveis modificações de custos quando ocorrerem mudanças nos níveis das atividades.

O orçamento flexível necessita de maior interação dos gerentes e gestores, pois pode mudar de acordo com os custos este necessita de um nível maior de informações e acompanhamento.

#### 2.4.7 Orçamento por Projeto

O orçamento por projetos é muito utilizado por incorporadoras, investimentos e empresas com projetos de alta complexidade. Para Fernandes (2005, p. 22):

O orçamento por projeto é muito utilizado nas empresas onde os investimentos, a maturação e a complexidade de cada projeto são de altos valores, o que impõe um tratamento individualizado e bem controlado para que os resultados operacionais sejam bem administrados. Para cada projeto deve ser preparado e controlado um orçamento específico, que será agregado ao orçamento geral da empresa.

Para este modelo de orçamento não é estipulado um único período, pois pode levar anos para se realizar, como por exemplo, a construção de um shopping, prédios e etc.

#### 2.4.8 Orçamento Empresarial

Este modelo procura apresentar o maior nível de detalhes, utilizando várias premissas e considerações importantes para a sua elaboração. Para Fernandes (2005, p. 22):

O orçamento empresarial surgiu por volta da década de 1950, quando estudiosos americanos apresentaram uma metodologia orçamentária rapidamente difundida no seio da comunidade internacional. Tal metodologia pressupunha, a partir das premissas macroeconômicas, o comportamento dos negócios para um período futuro. O projeto orçamentário baseava-se na construção do maior nível de premissas possíveis, partindo do planejamento empresarial e buscando montar o orçamento no maior nível de detalhes possíveis, para um período não muito longo, capaz de refletir os resultados das organizações pelo período de um ano.

Este modelo é bem amplo, pois atende a todas as necessidades do gestor, pois pode incluir tudo o que for necessário, como custos, históricos anteriores, projeções do mercado e outros fatores que se façam necessários.

Por se muito amplo sua desvantagem é o alto custo para implantação e controle, pois precisará de apoio de todos os gestores para o seu bom desenvolvimento.

Não é possível afirmar qual o melhor modelo, pois cada modelo tem suas vantagens e desvantagens. Cada empresa deve analisar qual o melhor modelo a ser adotado, como por exemplo, uma empresa que não possua o sistema de custo implantado em sua instituição não poderia utilizar o Orçamento pro Atividades – ABB, pois este se baseia nos conceitos de custos ABC e também não poderá utilizar o Orçamento Flexível, pois apesar de flexível exige o controle dos custos.

Portanto não existe um modelo pronto para se implantar, devem-se analisar todos os conceitos e implantar o modelo que melhor se enquadrará em sua instituição.

## 2.5 VANTAGENS E LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO

O sistema orçamentário possui muitas vantagens para as empresas, porém possui algumas desvantagens se assim pudermos chamar.

Algumas vantagens do orçamento segundo Sanvicente e Santos (1983, p. 23 e 24) são:

- Objetivos e políticas concretamente fixadas;
- Exames prévios e cuidadosos de todos os fatores antes das tomadas de decisões;
- Atenção adequada aos efeitos causados pelo surgimento de novas condições externas;
- Integração dos setores nas tomadas de decisões;
- Identificação dos pontos fortes e fracos dos setores;
- Melhor utilização dos recursos disponíveis;

Essas vantagens possibilitam um ganho para o administrador geral, pois descentraliza parcialmente a tomada de decisões por sua parte, “passando” a responsabilidade para os gestores que trabalharão em prol do cumprimento do orçamento que já está aprovado, possibilitando ao administrador foco em outras ações como analisar os resultados obtidos, identificar os pontos falhos, tomar ações corretivas, e outras ações como análise do mercado gerando novos investimentos que não estavam programados, ou até mesmo verificar se o cenário financeiro ou mercadológico mudou com relação ao que foi projetado e tomar ações preventivas buscando um melhor resultado para a empresa.

Uma das limitações do orçamento é que este não passa de projeções, sendo suscetíveis a erros e se os gestores não visualizarem estes erros no final do período não chegarão ao resultado esperado;

Outra limitação é que o orçamento não pode ser utilizado da mesma forma ou modelos por empresas de tamanhos ou atividades diferentes, pois para cada empresa existe um modelo que se enquadra melhor conforme mencionando no capítulo anterior.

O sistema orçamentário possui muito mais vantagens do que limitações, portanto a sua implantação se tornará com certeza uma boa ferramenta de gestão.

## 2.6 CONTABILIDADE UMA FERRAMENTA PARA A ELABORAÇÃO E ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO

A contabilidade é uma ferramenta técnica que transforma os dados econômicos em valores monetários e lapida estas informações e transforma em relatórios ou demonstrativos proporcionando aos gestores a tomada de decisões mais precisas, pois nela contém todas as informações de receitas, despesas, custo, investimentos realizados e informações fiscais.

Para a elaboração do orçamento estas informações são extremamente importantes, pois através dos fatos ocorridos anteriormente o gestor poderá

projetar o futuro. Para a projeção do futuro o administrador deve tomar decisões e segundo Vatter, (1975, p.14):

[...] a tomada de decisões é algo complexa, mas possui três características facilmente reconhecíveis. Primeiro, é orientada para o futuro; não podemos decidir sobre aquilo que já aconteceu. Segundo a tomada de decisões envolve a consideração de certo conjunto de alternativas; uma situação que pode ter apenas um resultado ou para a qual só existe um modo de agir não é suscetível de decisão. Terceiro, deve existir algum modo de classificar ou avaliar os resultados esperados das várias alternativas.

É neste momento que entra a contabilidade como ferramenta para acompanhamento e elaboração do orçamento, analisando os registros contábeis pode-se verificar as oscilações nas receitas e despesas, os contratos já pré-definidos que terão impacto para o próximo orçamento. E a pós a elaborado o orçamento a contabilidade serve como instrumento capaz de identificar se o que realmente aconteceu estava de acordo com o previsto. Conforme Sanvicente e Santos (1983, p. 22):

Controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividade da maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado, isto é, o que tenha sido originalmente considerado desejável, satisfatório ou viável para a empresa e suas subunidades. Evidentemente, a função de controle não se esgota no acompanhamento puro e simples, como também envolve a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado, proporcionalmente ao seu afastamento em relação ao tido como desejável ou satisfatório.

Portanto o apontamento destas variações com o comparativo entre orçado e realizado não basta, neste momento o gestor deve analisar as informações contábeis e verificar as distorções com análise crítica para propor melhorias ou soluções para as divergências apontadas.

## 2.7 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

Para que seja possível implantar o orçamento dentro de uma instituição é necessário que esta possua um sistema de informação preciso, e ágil. As informações de faturamento, contábil, impostos, custos, investimentos, imobilizados e outras informações importantes para a empresa devem estar interligados em sistemas integrados possibilitando consultas, extratos, lançamentos, e relatórios como saldos a pagar e a receber através de fluxo de caixa no sistema e outros relatórios. De acordo com Frezatti (2000, p. 72):

Consiste na espinha dorsal do controle gerencial. Poder-se-ia dizer que a facilidade atual da disponibilidade das informações geradas pelos sistemas viabilizou uma abordagem mais enfática e agressiva em termos de controle gerencial.

Os sistemas de informações estão muito relacionados à área contábil, que conforme mencionado anteriormente dão origem a praticamente todas as informações contábeis. Ainda conforme Frezatti (2000, p. 72):

[...] as informações contábeis, criam possibilidades de produção de informações gerenciais, ou seja, aquelas necessárias ao processo de tomada de decisões internas. O processo de montagem do próprio orçamento é suportado pelas informações contábeis, que, por sua vez, serão obtidas para acompanhamento orçamentário.

Ou seja, um orçamento somente será bem elaborado se a empresa possuir um sistema de informação financeiro/contábil confiável e que possibilite ao gestor a tomada de decisão através dos relatórios extraídos do sistema.

## 2.8 A ÁREA HOSPITALAR

O ramo hospitalar está passando por grandes mudanças na última década, deixando de ter apenas a visão de atendimento hospitalar ao paciente para ter a visão de empresa com a busca de lucro.

Conforme publicação da ANAP (Associação Nacional dos Hospitais Privados) em 05.11.2013:

Diante dos custos elevados na saúde, a eficiência na gestão tornou-se a palavra chave nos hospitais, sejam eles privados, públicos ou filantrópicos. "A eficiência é o nome do jogo. O gestor de um hospital precisa ter uma visão ampla, conhecer um pouco de tudo: medicina, contabilidade e pessoas. Isso vale também para os hospitais filantrópicos porque não existe mais grandes doadores na saúde como havia no passado. O último foi o Antonio Ermírio de Morais", disse Gonzalo Vecina Neto, superintendente do Hospital Sírio-Libanês e que também foi presidente da Anvisa e secretário da saúde de São Paulo.

Com o aumento nos custos o gestor hospitalar obrigou-se a especializar-se para manter a instituição no mercado. De acordo com a publicação da ANAP em 15.10.2013 a inflação no setor da saúde em 2012 chegou a 16,5% nos últimos doze meses contra 6% da inflação oficial. Isso se deve pela necessidade de investimentos em novas tecnologias e o aumento da mão de obra especializada necessária no setor.

Outro problema que o gestor hospitalar tem de enfrentar é a queda na receita que vem ocorrendo nos últimos anos, alguns planos de saúde não revisam suas tabelas de pagamentos há muito tempo, por este motivo a ANS (Agência Nacional da Saúde) intimou as operadoras dos planos de saúde a regularizar os contratos com cláusulas claras de reajustes até 30 de outubro de 2013.

O descompasso entre a receita baixa e os custos elevados tem feito com que as instituições passem por problemas financeiros. Devido a este fator o



setor não está investindo no desenvolvimento de novas tecnologias e aumento na capacidade instalada.

Com esta crise financeira enfrentada pelos hospitais o mercado da saúde não tem evoluído como necessitaria para atender os novos clientes, pois, o crescimento das vendas dos planos de saúde aumentou em 38,9% contra um aumento nos leitos hospitalares de apenas 17,9% conforme dados da ANAP publicados em 15.10.2013.

Com o descasamento do crescimento do número de beneficiários e o aumento dos leitos, aumentou as reclamações dos serviços prestados no setor, onde segundo pesquisa da APM (associação Paulista de Medicina) e a Data Folha revelam que 22% dos clientes dos planos de saúde recorreram para o atendimento do SUS (Sistema Único de Saúde) devido à demora nos atendimentos dos hospitais privados devido à falta de leitos no setor.

Atualmente os hospitais credenciados à ANAP possuem certo acompanhamento, com indicadores de resultados, performance e orçamento. Neste cenário o orçamento é de fundamental importância para desenvolvimento da instituição, pois com a crise instalada no setor o gestor necessita levar os gastos muito bem controlados para alinhar com o baixo desenvolvimento do setor. Porém muitos hospitais ainda não possuem um sistema orçamentário e o objetivo deste estudo é proporcionar ao administrador hospitalar uma ferramenta de como implantar o orçamento em sua instituição através do modelo existente em uma rede de hospitais do Brasil e analisar se este orçamento é a melhor opção para a empresa, buscando melhorias no processo orçamentário existente.

### **3 METODOLOGIA**

A presente pesquisa foi elaborada através de um estudo de caso, com uma empresa do ramo hospitalar instalada no sul do Brasil. A principal ferramenta para elaborar este estudo foi a abordagem através de uma entrevista com a Assessora da Superintendência, para a identificação de todo o processo

orçamentário, e também realizada uma visita com a empresa para conhecer sua estrutura. Nesta entrevista os principais assuntos abordados são os primeiros passos da elaboração do orçamento, a rotina de aprovações, consolidações, até a sua conclusão, e a pós, evidenciado, o processo de acompanhamento do orçamento elaborado com o que está sendo realizado e quais as ações tomadas.

## **4 ESTUDO DE CASO**

O ramo hospitalar está aprimorando seus controles nos últimos anos. Com os avanços tecnológicos a administração está cada vez mais voltada à obtenção de resultados que satisfaça as expectativas dos empresários. Devido a essas expectativas faz-se necessário a gestão através do controle orçamentário. A seguir será evidenciado o processo de elaboração e acompanhamento do sistema orçamentário de um hospital do sul do Brasil.

A empresa analisada está localizada no sul do Brasil, e faz parte de uma rede de hospitais no Brasil, atendendo apenas a pacientes particulares e conveniados aos planos de saúde, não atendendo ao SUS (Sistema Único de Saúde). Suas instalações são de alto nível, buscando oferecer hospedagem com qualidade para seus pacientes. A capacidade total de leitos instalados são de 97 leitos hospitalares, sendo 32 leitos de Unidades de Terapia intensivas (UTI) e 67 leitos de Cuidados não Críticos. Possui 6 salas cirúrgicas, e salas de Pronto Atendimento (P.S) para atendimentos de urgências. Conta também com consultórios médicos com diversas especialidades médicas e com um centro de diagnóstico avançado.

### ***4.1 COLETA DAS INFORMAÇÕES DO RESULTADO DO PERÍODO ATUAL***

O processo orçamentário inicia-se em meados de setembro, com a coleta de informações sobre o resultado contábil através da Demonstração do

Resultado (DR) e, do Balanço Patrimonial (BP). Também são colhidas as informações operacionais através do Relatório de Desempenho Operacional (RDO) onde contem informações como o número de cirurgias e procedimentos cirúrgicos, internações hospitalares, atendimentos em pronto socorro, ambulatório, exames e etc. Nesta fase coleta-se também as informações de receita por setores e por grupos de convênios (clientes). Com base nestas informações é elaborado um Indicador Geral de Performance (IGP), que apresenta todo o resultado da empresa, através das informações, financeiras, contábeis, produção e receita.

#### 4.2 COLETA DAS INFORMAÇÕES DO PRÓXIMO PERÍODO

Para elaborar um orçamento para o próximo ano são necessárias algumas informações importantes, como o calendário contendo o número de dias úteis no mês, finais de semana, feriados, datas comemorativas, e eventos importantes.

Também se deve analisar a perspectiva de mercado para o próximo ano, verificando os índices inflacionários, risco país, projeção de crescimento do Estado, taxa de captação de juros, PIB instalação de novos concorrentes, o aumento ou baixa da procura pelos serviços, a capacidade dos fornecedores para o fornecimento de materiais ou a prestação de serviços.

Os contratos de serviços e compra de alguns materiais são reajustados por diversos índices e taxas. Para se projetar os gastos e desembolsos no orçamento deve-se verificar a opinião dos especialistas para estes índices para o próximo período. Estas informações estão disponibilizadas nos sites do Banco Central, revistas financeiras e em outros meios de comunicação. Porém é necessário avaliar com cautela a informação coletada, buscando sempre mais de uma opinião para que não haja grandes distorções das projeções. Neste momento é muito importante salvar estas informações, para que no futuro, caso haja uma grande variação o gestor possa mostrar de onde a

projeção foi coletada demonstrando que não foi um índice escolhido ou criado aleatoriamente sem uma base de informação coesa.

#### *4.3 ELABORAÇÃO DA BASE ORÇAMENTÁRIA*

Com o calendário do próximo período, as projeções e expectativas das taxas de juros, inflação e outros indicadores, e de posse a todas as informações de produção, receita e resultado do período atual, inicia-se a construção do orçamento. O processo orçamentário desta instituição consiste como principal premissa realizar no mínimo o mesmo resultado do período atual. Portanto o realizado do período atual é a primeira expectativa de orçamento, porém estes números são corrigidos pela inflação do período.

Para se projetar a receita são utilizadas as informações de produção e aplicadas sobre os preços dos produtos, e estes são reajustados de acordo com o mix de convênio realizado no período atual. O mundo hospitalar possui uma maneira diferenciada na venda dos serviços, os preços dos serviços são tabelados de acordo com alguns modelos de remunerações existentes no mercado e cada convênio possui uma negociação específica, portanto a projeção dos aumentos é realizada de acordo com os vencimentos dos contratos com cada convênio.

Os dados de despesa são corrigidos no mesmo formato da receita, são atualizados de acordo com a inflação e reajustados de acordo com a planilha de vencimento de contratos que demonstra qual o indicador de reajuste e o período a ser modificado.

Com esta ação surge a primeira prévia do orçamento para o próximo período, com as receitas e despesas corrigidas pela inflação e pelos reajustes de contratos.

#### *4.4 DISTRIBUIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA OS GESTORES*

As informações da produção do período atual são encaminhadas para o Diretor Clínico e Gerente Médico para estes avaliarem a projeção de crescimento ou redução de produção e o mix de convênios para cada setor, como Pronto Socorro (P.S), Centro Cirúrgico (CC), Unidade de Terapia Intensiva (UTI), Exames, e demais setores. Com a devolutiva das projeções de produção para o próximo período são atualizadas as informações das receitas de acordo com os grupos de convênios estabelecidos.

As informações de despesa são encaminhadas para cada gestor de acordo com sua área, e estes avaliam se manterão contrato com os mesmos prestadores de serviços, se haverá corte , a forma que será reajustada, se determinados serviços terceirizados serão primarizados ou vice e versa e ou quaisquer impactos que possam ocorrer nas despesas de seu grupo.

Neste mesmo momento os gestores de cada área devem encaminhar para o setor de recursos humanos as expectativas de aumento ou redução do número de colaboradores de sua área, expectativa de saída de férias e as projeções de promoções de seus colaboradores.

De posse as projeções de cada setor o Recursos Humanos consolidará as informações do quadro de colaboradores com os aumentos salariais, prévia de cronograma de saídas de férias, projeção do dissídio da categoria junto com os impactos nos benefícios como aumento no vale transporte, auxílio alimentação, bonificações e incentivos, participações no resultado e também informações de novos processos trabalhistas e rescisões com ou sem justa causa e o pagamento da multa de 40% sobre o FGTS.

Para o Superintendente nesta fase fica destinado o trabalho de projeção de investimentos em curto, médio e longo prazo com a aquisição de novos maquinários, reforma da estrutura física da instituição, investimentos em novas tecnologias ou áreas de atuação e a forma que estes investimentos serão realizados, se serão efetuados com recursos próprios, financiamentos ou empréstimos ou até captação de novos investidores.

Abaixo uma relação das principais informações a serem apresentadas de acordo com cada área de atuação:

1. Mercadológicas: hierarquia dos produtos, avaliação dos produtos se deverão continuar no próximo exercício, inovações tecnológicas a serem implantadas, marketing, avaliação da concorrência;
2. Recursos Humanos: Avaliação da estrutura organizacional, política de cargos e salários, treinamentos, custo por colaborador, admissões, demissões, promoções e incentivos.
3. Fiscais: Projeções de mudanças na legislação, revisão contábil visando à recuperação de impostos (diferente de sonegação);
4. Investimento: Aquisição de novos maquinários, planta da fábrica, estrutura da administração, aquisição de mobiliário e também a venda ou baixa dos ativos existentes.
5. Suprimentos / Fornecedores: Expectativas dos fornecedores para o próximo período, revisão dos contratos, percentual de reajuste dos contratos existentes, busca de novos fornecedores, análise da cadeia de mercado.

#### *4.5 RETORNO DAS INFORMAÇÕES PARA CONSOLIDAÇÃO*

Cada gestor recebeu uma planilha com as informações do realizado do ano anterior e as expectativas das projeções das taxas de reajustes de seus contratos.

A primeira informação a retornar para o gestor do orçamento será as informações de produção que são encaminhadas pelo gerente médico e diretor clínico após os demais gestores encaminharão as outras informações.

Neste momento os demais gestores devem retornar com as informações dos novos serviços, substituição de prestadores, cancelamentos e reajustes de contratos, se aumentarão a demanda de determinados serviços, ou seja,

devem encaminhar uma projeção de tudo que será realizado no próximo calendário.

De posse a todas as informações será consolidada a nova versão do orçamento. Esta nova versão será encaminhado para o superintendente avaliar as projeções realizadas pelos gerentes. A principal análise a ser realizada neste momento de acordo com a pesquisa é se o resultado projetado o EBTIDA está igual ou superior ao realizado do ano anterior. Se o resultado for superior ao realizado do período anterior e o superintendente entender que está coerente com as suas expectativas o orçamento será encaminhado para a diretoria do grupo para avaliação e após aprovação. Porém caso o resultado seja inferior ao realizado do período anterior serão realizadas diversas reuniões com cada gerente para identificar os pontos a serem ajustados até chegar a um resultado mais coerente com as expectativas da diretoria. Após chegar ao resultado esperado serão encaminhadas as informações para a direção para avaliação e aprovação.

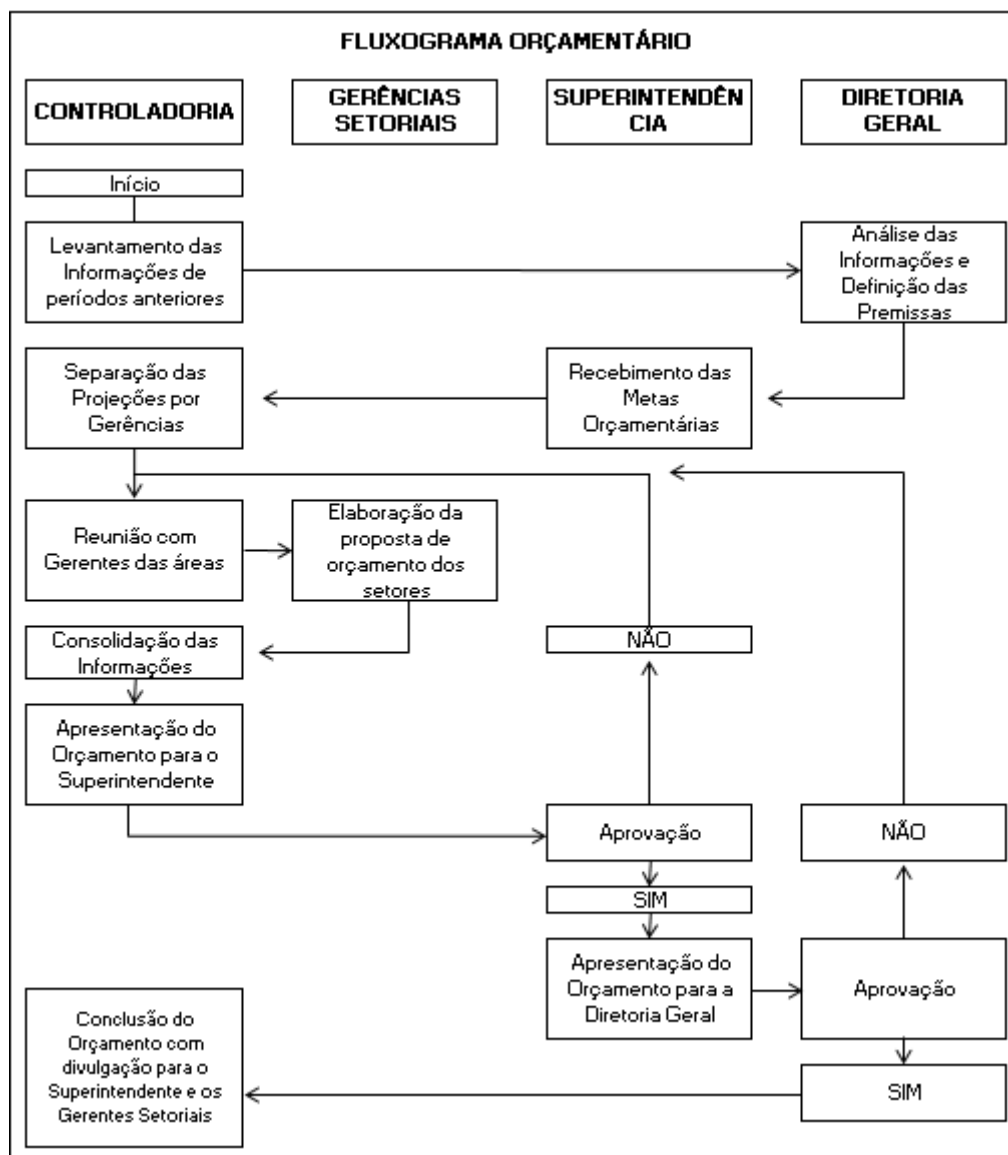
#### *4.6 APROVAÇÃO DO ORÇAMENTO*

Com a aprovação do orçamento pelo superintendente as informações são encaminhadas para a diretoria e presidência do grupo. Neste momento a diretoria avalia as informações individualmente por empresa do grupo, e após faz a consolidação de todas as empresas do grupo, fazendo uma análise crítica dos resultados apresentados. Se as informações apresentadas forem aprovadas de acordo com o critério de avaliação da diretoria este retornará para a superintendência e será divulgada para os gestores, caso contrário a informação também retornará para o superintendente, porém este terá um novo prazo para entregar uma nova versão com as correções apontadas pela diretoria. Para que seja retornada a nova versão o superintendente retornar a faz de reuniões com os gerentes para a adequação dos números para nova aprovação da diretoria. Se as informações estiverem de acordo com a necessidade da diretoria este será aprovado e retornará ao superintendente

caso contrário está fazendo pode se repetir diversas vezes até que o número chegue ao almejado pela direção.

A seguir fluxograma realizado de acordo com as informações extraídas da empresa:

Figura 1: Fluxograma do processo orçamentário



Fonte: dados da pesquisa.

Uma vez aprovado o orçamento, não haverá mais alterações, exceto se for verificado um erro que apresentará grande distorção de resultado, pois a empresa ainda não trabalha com revisões de orçamento.



#### *4.7 DIVULGAÇÃO DO ORÇAMENTO APROVADO*

Após a aprovação do orçamento pelo superintendente e pela diretoria geral, o orçamento retornará para o gestor responsável pela elaboração para a divulgação para os gerentes. Após a divulgação do orçamento geral, será realizada a separação do orçamento por área, e será encaminhado um memorial descritivo com as informações do realizado do período anterior e os critérios utilizados para as projeções, de acordo com cada serviço projetado. Estas informações serão de fundamental importância para uma futura análise do resultado, podendo ser realizada um comparativo do orçado com o realizado para poder verificar onde ocorreu a distorção de resultado.

#### *4.8 ACOMPANHAMENTO DO ORÇAMENTO*

Ao iniciar o ano calendário em que se foi projetado o orçamento, inicia-se uma nova fase do sistema orçamentário da empresa, o acompanhamento do resultado. Nesta fase o acompanhamento acontece em diversas etapas, sendo elas: acompanhamento diário da receita, reuniões semanais e apuração do resultado no final do mês com o comparativo do orçado com o realizado do mês, e realizado do mês anterior. A seguir será evidenciado cada fase deste processo:

##### *4.8.1 Acompanhamento Diário*

A gestão orçamentária da empresa é realizada diariamente através do acompanhamento das informações de produção e receita.

O orçamento da receita é apresentado de três formas: por grupo de convênios, produtos, e setores. A receita também é dividida pelo número de dias do mês, obtendo a receita média diária por tipo de produto, convênio e setor. Além do orçamento da receita, também se utiliza as informações de produções

que são separadas apenas por setores neste momento. Com base nestas informações é atualizado o campo do orçamento do relatório de acompanhamento diário da receita o ID.

As informações do realizado no período são colhidas por duas áreas, uma responsável pela coleta das informações de produção que parte é extraída do sistema e outra parte de controles manuais através de livros de registros que ainda não estão automatizados, já as informações de receitas são extraídas 100% do sistema. Para que não haja grandes distorções do resultado durante o mês, a empresa implantou uma rotina de que toda a receita do dia anterior seja reconhecida até as onze horas do dia seguinte para que o setor responsável possa gerar a primeira prévia da receita e encaminhar para a diretoria e gestores até as quatorze horas. O ramo hospitalar possui uma diferença significativa comparada com o comércio sendo ela: no comércio as vendas geradas no dia são reconhecidas no próprio dia, não podendo realizar uma venda com data retroativa, pois com a nota fiscal eletrônica a partir do momento em que se efetua a venda já é reconhecida contabilmente. Já na área hospitalar o processo de faturamento é muito burocrático, pois depois de consumido os materiais, medicamentos, realizadas as visitas hospitalares, estas informações são passadas por um setor de auditoria de contas médicas que avalia se realmente o que está no sistema está de acordo com os prontuários dos pacientes, são realizados os ajustes das inconformidades, podendo aumentar ou diminuir a receita já apresentada em outros dias. Portanto a receita diária pode apresentar variações durante todo o período até que a conta hospitalar do paciente seja fechada. Também são apresentadas neste relatório as informações do mês anterior já consolidada.

Com este indicador é possível fazer muitas análises, podendo avaliar o perfil dos pacientes do mês, do dia, da semana, a receita média por paciente e setor. Este indicador possui também uma formatação especial onde nele é possível através de uma análise visual rápida verificar quais tipos de produtos, convênios e setores estão abaixo do orçado e do realizado do mês anterior, se estão dentro das expectativas ou acima delas, enfim é uma ferramenta gerencial de muita importância para a instituição. A seguir parte do indicador diário atualizado com informações fictícias.

Tabela 1: ID – informações Financeiras

DESCRIÇÃO	No dia	abril-14		DESEMP MÊS (1)	ORÇAD O x REALIZ ADO (2)	março-14			abril-14	
	16 de abr	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL	abr X mar		MÉDIA DIÁRIA	PARCIA L 1 a 16	TOTAL	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL
<b>RECEITA (por convênio)</b>	<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	<b>800.000</b>	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	<b>55.000</b>	<b>880.000</b>	<b>1.705.000</b>	<b>47.500</b>	<b>1.425.000</b>
UNIMED	10.000	10.000	160.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	11.000	176.000	341.000	9.500	285.000
Saúde Bradesco	10.000	10.000	160.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	11.000	176.000	341.000	9.500	285.000
Amil	10.000	10.000	160.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	11.000	176.000	341.000	9.500	285.000
Autogestão Unidas	10.000	10.000	160.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	11.000	176.000	341.000	9.500	285.000
Outras Fontes Pagadoras	10.000	10.000	160.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	11.000	176.000	341.000	9.500	285.000
<b>RECEITA (por tipo)</b>	<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	<b>800.000</b>	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	<b>55.000</b>	<b>880.000</b>	<b>1.705.000</b>	<b>47.500</b>	<b>1.425.000</b>
Diárias	7.000	7.000	112.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	7.700	123.200	238.700	6.650	199.500
Taxas	3.500	3.500	56.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	3.850	61.600	119.350	3.325	99.750
Materiais Médicos	15.000	15.000	240.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	16.500	264.000	511.500	14.250	427.500
Materiais Médico- hospitalares	7.500	7.500	120.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	8.250	132.000	255.750	7.125	213.750
Orteses e Próteses	5.000	5.000	80.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	5.500	88.000	170.500	4.750	142.500
Gases Medicinais	2.500	2.500	40.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	2.750	44.000	85.250	2.375	71.250
Medicamentos	9.000	9.000	144.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	9.900	158.400	306.900	8.550	256.500
SADT	3.000	3.000	48.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	3.300	52.800	102.300	2.850	85.500
Pacotes	5.000	5.000	80.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	5.500	88.000	170.500	4.750	142.500
Honorários Médicos	7.500	7.500	120.000	<input type="checkbox"/> 9,1 %	<input type="checkbox"/> 5,3 %	8.250	132.000	255.750	7.125	213.750
Outras Receitas	-	-	-	<input type="checkbox"/> -	<input type="checkbox"/> -	-	-	-	-	-
Pacientes-dia	130	130	2.080	<input type="checkbox"/> 4,8 %	<input type="checkbox"/> 4,8 %	137	2.184	4.232	137	4.095
Receita Média por Paciente-dia	385	385	385	<input type="checkbox"/> 4,5 %	<input type="checkbox"/> 10,5 %	403	403	403	348	348
<b>FATURAMENTO</b>										
(em reais)									<b>ORÇAMENTO</b>	
DESCRIÇÃO	No dia	abril-14		DESEMP MÊS (1)	ORÇAD O x REALIZ ADO (2)	março-14			abril-14	
	16 de abr	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL	abr X mar		MÉDIA DIÁRIA	PARCIA L 1 a 16	TOTAL	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL

NF Emitidas	44.900	44.900	718.400	9,1 %	28,2 %	49.390	790.240	1.531.090	62.517	1.875.500
Produção sem NF	37.200	37.200		99,5 %	97,8 %	40.920		7.622.536		1.705.000
Pacientes Internados	28.500	28.500		96,1 %	79,1 %	31.350		729.490		136.400
Pac. com Alta (não faturado)	1.500	1.500		99,9 %	99,6 %	1.650		1.926.198		341.000
Faturas sem NF emitida	7.200	7.200		99,9 %	99,4 %	7.920		4.966.848		1.227.600
Fat. não Remetidas	2.300	2.300		99,9 %	99,1 %	2.530		2.118.814		255.750
Fat. Particulares	900	900		99,3 %	97,4 %	990		136.843		34.100
Fat. Remetidas	4.000	4.000		99,9 %	99,6 %	4.400		2.711.191		937.750

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: ID - Informações de produção

DESCRIÇÃO	No dia	abril-14		DESEMP MÊS (1)	ORÇADO x REALIZADO (2)	março-14			abril-14	
	16 de abr	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL	abr X mar		MÉDIA DIÁRIA	PARCIAL 1 a 16	TOTAL	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL
PACIENTE-DIA	130	130	2.080	4,8 %	-4,8 %	137	2.184	4.232	137	4.095
Cuidados Não Críticos	75	75	1.200	4,8 %	-4,8 %	79	1.260	2.441	79	2.363
Cuidados Críticos	55	55	880	4,8 %	161,9 %	58	924	1.790	21	630
OCUPAÇÃO	73%	73%	73%	4,8 %	-4,8 %	77%	77%	77%	77%	77%
Cuidados Não Críticos	68%	68%	68%	4,8 %	-4,8 %	72%	72%	72%	72%	72%
Ala 100	50%	50%	50%	4,8 %		53%	53%	53%		
Ala 200	67%	67%	67%	4,8 %		70%	70%	70%		
Ala 300	50%	50%	50%	4,8 %		53%	53%	53%		
Cuidados Críticos	82%	82%	82%	4,8 %	161,9 %	86%	86%	86%	31%	31%
UTI Geral	83%	83%	83%	4,8 %	19,0%	88%	88%	88%	70%	70%
UTI Geral II	90%	90%	90%	4,8 %	-14,3%	95%	95%	94%	105%	105%
UTI Infantil	75%	75%	75%	4,8 %	-84,4%	79%	79%	79%	481%	481%
MÉDIA DE PERMANÊNCIA	3,2	3,2		0,0 %	-20,7%	3,2	3,2	3,2	4,0	4,0
Cuidados Não Críticos	1,9	1,9		0,0 %	-51,9%	1,9	1,9	1,9	4,0	4,0
Cuidados Críticos	3,7	3,7		0,0 %	-8,3%	3,7	3,7	3,7	4,0	4,0
INTERNAÇÕES										
Internações Hospitalares	30	30	480	4,8 %	-4,8 %	32	504	977	32	945
Internações via PS	10	10	160	4,8 %	-4,8 %	11	168	326	11	315

PRONTO SOCORRO										
Atendimentos	450	450	7.200	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	473	7.560	14.648	473	14.175
Adulto	380	380	6.080	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div>	399	6.384	12.369		
Infantil	70	70	1.120	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div>	74	1.176	2.279		
Taxa de Conversão	2,2%	2,2%	2,2%	<div><div></div><div></div><div></div></div> 0,0 %	<div><div></div></div> 0,0%	2,2%	2,2%	2,2%	2,2%	2,2%
% Internação Via OS	33,3%	33,3%	33,3%	<div><div></div><div></div><div></div></div> 0,0 %	<div><div></div></div> 0,0%	33,3%	33,3%	33,3%	33,3%	33,3%
CENTRO CIRÚRGICO										
Cirurgias	28	28	448	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	29	470	911	29	882
Pequeno Porte	9	9	144	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div>	9	151	293		
Médio Porte	12	12	192	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div>	13	202	391		
Grande Porte	7	7	112	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div>	7	118	228		
Procedimentos	40	40	640	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -9,3%	42	672	1.302	44	1.323
Procedimento por paciente	1,4	1,4	1,4	<div><div></div><div></div><div></div></div> 0,0 %	<div><div></div></div> -4,8%	1,4	1,4	1,4	1,5	1,5
SADT										
									ORÇAMENTO	
DESCRIÇÃO	No dia	abril-14		DESEMP MÊS (1)	ORÇADO x REALIZADO (2)	março-14			abril-14	
	16 de abr	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL	abr X mar		MÉDIA DIÁRIA	PARCIAL 1 a 16	TOTAL	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL
CARDIOLOGIA										
Ecocardiografia	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Eletrocardiografia	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Holter	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Mapa	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Teste Ergométrico	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
HEMODINÂMICA										
Hemodinâmica	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Radiologia Vascular	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
IMAGEM										
Radiologia Convencional	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Ressonância Magnética	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Tomografia Computadorizada	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150
Ultrassom	100	100	1.600	<div><div></div><div></div><div></div></div> 4,8 %	<div><div></div></div> -4,8%	105	1.680	3.255	105	3.150

NEUROLOGIA											
Doppler Vascular	100	100	1.600	<div><div></div><div></div></div> <div>- 4,8 %</div>	<div><div></div><div></div></div> <div>-4,8%</div>	105	1.680	3.255	105	3.150	
Eletroencefalograma	100	100	1.600	<div><div></div><div></div></div> <div>- 4,8 %</div>	<div><div></div><div></div></div> <div>-4,8%</div>	105	1.680	3.255	105	3.150	
ENDOSCOPIA											
Endoscopia	100	100	1.600	<div><div></div><div></div></div> <div>- 4,8 %</div>	<div><div></div><div></div></div> <div>-4,8%</div>	105	1.680	3.255	105	3.150	

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3: ID - Desempenho dos setores

DESCRIÇÃO	No dia	abril-14		DESEMP MÊS (1)	ORÇADO x REALIZAD O (2)	março-14			abril-14		
	16 de abr	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL	abr X mar		MÉDIA DIÁRIA	PARCIAL	TOTAL	MÉDIA DIÁRIA	TOTAL	
							1 a 16				
GERAL											
Receita Total	50.000	50.000	800.000	<div><div></div><div>9,1 %</div></div>	<div><div></div><div>952,6 %</div></div>	55.000	880.000	1.705.000	4.750	142.500	
Receita Média	385	385	385	<div><div></div><div>4,5 %</div></div>	<div><div></div><div>1005,3 %</div></div>	403	403	403	35	35	
Paciente-Dia	130	130	2.080	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>-4,8%</div></div>	137	2.184	4.232	137	4.095	
Ocupação	73%	73%	73%	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>-4,8%</div></div>	77%	77%	77%	77%	77%	
CUIDADOS NÃO CRÍTICOS – ALAS											
Receita Total	5.000	5.000	80.000	<div><div></div><div>9,1 %</div></div>	<div><div></div><div>-19,0%</div></div>	5.500	88.000	170.500	6.175	185.250	
Receita Média	67	67	67	<div><div></div><div>4,5 %</div></div>	<div><div></div><div>-15,0%</div></div>	70	70	70	78	78	
Paciente-Dia	75	75	1.200	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>-4,8%</div></div>	79	1.260	2.441	79	2.363	
Ocupação	68%	68%	68%	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>-4,8%</div></div>	72%	72%	72%	72%	72%	
CUIDADOS CRÍTICOS - UTI's (UTI Geral, UTI Geral II, UTI Infantil)											
Receita Total	19.500	19.500	312.000	<div><div></div><div>9,1 %</div></div>	<div><div></div><div>-10,8%</div></div>	21.450	343.200	664.950	21.850	655.500	
Receita Média	375	375	375	<div><div></div><div>4,5 %</div></div>	<div><div></div><div>71,2%</div></div>	393	393	393	219	219	
Paciente-Dia	52	52	832	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>-47,9%</div></div>	55	874	1.693	100	2.993	
Ocupação	78%	78%	78%	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>147,6 %</div></div>	81%	81%	81%	31%	31%	
CUIDADOS CRÍTICOS - UTI GERAL											
Receita Total	6.500	6.500	104.000	<div><div></div><div>9,1 %</div></div>	<div><div></div><div>5,3%</div></div>	7.150	114.400	221.650	6.175	185.250	
Receita Média	260	260	260	<div><div></div><div>4,5 %</div></div>	<div><div></div><div>-11,6%</div></div>	272	272	272	294	294	
Paciente-Dia	25	25	400	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>19,0%</div></div>	26	420	814	21	630	
Ocupação	83%	83%	83%	<div><div></div><div>4,8 %</div></div>	<div><div></div><div>19,0%</div></div>	88%	88%	88%	70%	70%	
CUIDADOS CRÍTICOS - UTI GERAL II											
Receita Total	6.500	6.500	104.000	<div><div></div><div>9,1 %</div></div>	<div><div></div><div>5,3%</div></div>	7.150	114.400	221.650	6.175	185.250	

Receita Média	361	361	361	□ □ 4,5 %	□ 22,8%	378	378	378	294	294
Paciente-Dia	18	18	288	□ □ 4,8 %	□ -14,3%	19	302	586	21	630
Ocupação	90%	90%	90%	□ □ 4,8 %	□ -14,3%	95%	95%	94%	105%	105%
<b>CUIDADOS CRÍTICOS - UTI INFANTIL</b>										
Receita Total	6.500	6.500	104.000	□ 9,1 %	□ -31,6%	7.150	114.400	221.650	9.500	285.000
Receita Média	722	722	722	□ □ 4,5 %	□ 339,0 %	757	757	757	165	165
Paciente-Dia	9	9	144	□ □ 4,8 %	□ -84,4%	9	151	293	58	1.733
Ocupação	75%	75%	75%	□ □ 4,8 %	□ -84,4%	79%	79%	79%	481%	481%
<b>CENTRO CIRÚRGICO</b>										
Receita Total	10.000	10.000	160.000	□ 9,1 %	□ 321,1 %	11.000	176.000	341.000	2.375	71.250
Receita Média	357	357	357	□ □ 4,5 %	□ 342,1 %	374	374	374	81	81
Cirurgias	28	28	448	□ □ 4,8 %	□ -4,8%	29	470	911	29	882
Cirurgias / Sala	4,0	4,0	4,0	□ □ 4,8 %	□ -4,8%	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2
<b>PRONTO SOCORRO</b>										
Receita Total	2.500	2.500	40.000	□ 9,1 %	□ 110,5 %	2.750	44.000	85.250	1.188	35.625
Receita Média	6	6	6	□ □ 4,5 %	□ 121,1 %	6	6	6	3	3
Atendimentos	450	450	7.200	□ □ 4,8 %	□ -4,8%	473	7.560	14.648	473	14.175
<b>PRONTO SOCORRO – Adulto</b>										
Receita Total	1.250	1.250	20.000	□ 9,1 %	□	1.375	22.000	42.625		
Receita Média	3	3	3	□ □ 4,5 %	□	3	3	3		
Atendimentos	380	380	6.080	□ □ 4,8 %	□	399	6.384	12.369		
<b>PRONTO SOCORRO – Infantil</b>										
Receita Total	1.250	1.250	20.000	□ 9,1 %	□	1.375	22.000	42.625		
Receita Média	18	18	18	□ □ 4,5 %	□	19	19	19		
Atendimentos	70	70	1.120	□ □ 4,8 %	□	74	1.176	2.279		
<b>RESSONÂNCIA E TOMOGRAFIA</b>										
Receita Total	2.500	2.500	40.000	□ 9,1 %	□ 110,5 %	2.750	44.000	85.250	1.188	35.625
Receita Média	13	13	13	□ □ 4,5 %	□ 121,1 %	13	13	13	6	6
Exames	200	200	3.200	□ □ 4,8 %	□ -4,8%	210	3.360	6.510	210	6.300
<b>DEMAIS SETORES</b>										
Receita Total	4.000	4.000	64.000	□ 9,1 %	□ 68,4%	4.400	70.400	136.400	2.375	71.250

Fonte: Dados da pesquisa

#### 4.8.2 Acompanhamento Semanal

O acompanhamento semanal é realizado através de uma reunião com os gerentes e o superintendente onde é analisado inicialmente o resultado apresentado no Indicador Diário, e depois de discutidas as estratégias para o cumprimento e melhorias do resultado com o comprometimento de cada gestor em apresentar o resultado na próxima semana. Esta reunião também é utilizado para ajustar determinadas rotinas que os setores possam estar enfrentando dificuldades, é também para definir novos investimentos, ou seja, neste espaço de tempo os gestores aproveitam para discutir novas oportunidades de melhorias, investimentos e todos os assuntos que sejam de interesse da empresa neste momento.

#### 4.8.3 Acompanhamento mensal

No acompanhamento mensal ocorre quando o período está encerrado, ou seja, quando todas as receitas e despesas estão contabilizadas. Após o encerramento do mês todos os setores têm até o primeiro dia útil para encaminhar as despesas para a contabilidade, para que esta possa fechar o resultado gerencial no final do segundo dia útil. Já as informações de receita devem ser atualizadas e corrigidas até o segundo dia útil onde o setor de controladoria emitirá o relatório de fechamento da receita e produção do mês, que são apresentados em diversos indicadores que são divulgados no final do segundo dia útil. Os principais indicadores divulgados no segundo dia útil são: Indicador diário revisado, o desempenho dos setores onde apresenta a receita e produção total e média do mês e por mix de convênio (no ID aparecem as mesmas informações, porém não são separadas as informações de produção por convênios). Abaixo parte do relatório de desempenho dos setores de um único setor atualizado com informações fictícias.

Após o encerramento dos lançamentos contábeis no final do segundo dia útil é elaborado o Indicador Geral de Performance IGP, que contem todas as



informações de receita, despesa, produção, enfim o resultado gerencial da instituição, este indicador é apresentado para a Diretoria e Superintende.

Alem do IGP é encaminhado um relatório comparativo das despesas orçadas com as realizadas do mês e do mês anterior, para que os gestores possam analisar o resultado de suas áreas e questionar a contabilidade caso verifique divergências, se a contabilização foi realizada corretamente, nas contas e centros de custos devidos, e caso encontre irregularidades solicitar a correção até o final do terceiro dia útil em que o resultado gerencial é finalizado de fato. Após o encerramento da revisão dos lançamentos contábeis os gestores devem encaminhar uma análise justificando as variações do orçamento, para que após o superintendente consolide estas informações na análise do IGP e encaminhe para o corporativo com as justificativas do resultado obtido, apresentando quais foram às principais ações tomadas no período, os principais impactos do resultado e demais informações que sejam relevantes.

Na semana seguinte as informações do fechamento são discutidas em reunião do superintendente com o corporativo, onde todas as empresas do grupo apresentam seus resultados e são discutidas novas ações para o próximo período. Após o retorno do superintendente é realizada nova reunião desta vez com os gerentes para apresentar as ações a serem tomadas para o próximo período, buscando ajustar as falhas ocorridas no mês anterior e realçar os acertos obtidos.

Durante todo o ano as reuniões e análises se repetem, finalizando o processo orçamentário da empresa.

## 5 CONCLUSÃO

O processo orçamentário da instituição está bem estruturado e implantado, porém ainda necessita de alguns ajustes os quais serão mencionados abaixo.

A principal premissa para elaboração do orçamento vem do vice presidente, o qual exige que no mínimo seja orçado o realizado do ano anterior, porém não apresenta informações de crescimento e as expectativas dos investidores. As projeções são realizadas de acordo com as reuniões dos gestores com o superintendente e este deve apresentar o resultado para a diretoria para a aprovação, podendo repetir diversas vezes o processo ate que se chegue a um resultado em que o vice presidente entenda como coerente, deixando o processo burocrático e lento. Para que haja redução no tempo de elaboração do orçamento seria necessário que chegasse para o superintendente às premissas com as expectativas de crescimento ou redução de receita e produção, para que este possa trabalhar com maior direção nas expectativas dos investidores.

Após a aprovação do orçamento este se mantém inalterado durante o ano, não havendo uma revisão. A revisão deveria ocorrer no mínimo a cada trimestre, para que grandes distorções não venham a ocorrer. Esta revisão faz-se necessária para ajustar determinadas situações como reajuste com variação expressiva comparada ao projetado, para que não haja a necessidade de justificar a mesma informação em todos os meses e para se projetar novamente o resultado esperado para o final do exercício.

O acompanhamento da receita é realizado diariamente, através do ID, porém as informações de despesas são apuradas somente no final do mês através da elaboração do IGP. As informações de despesas fixas são reconhecidas contabilmente no momento em que chega o documento fiscal, ou através de provisões no final do mês. Analisando a estrutura da empresa esta possui capacidade para realizar os lançamentos de provisões das despesas fixas no início do mês, logo após o fechamento mensal, e reconhecer diariamente as demais despesas, podendo desta forma elaborar o IGP diariamente e não uma vez ao mês, possibilitando um melhor

acompanhamento do resultado e proporcionará ao gestor a possibilidade de análise do cenário atual para aprovação ou corte das despesas, e investimentos em determinados setores.

Para uma futura pesquisa sugere-se utilizar o modelo atualmente empregado por esta instituição para implantar o sistema orçamentário em outros hospitais que ainda não possuem esta ferramenta de gestão.

## Anexos

Anexo 1 – Entrevista com Assessora Executiva da Superintendência

Anexo 2 – Base planilha de orçamento

## 6 REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

CAMPOS, Erika Bochetti, O processo orçamentário nas organizações x Beyond Budgeting: Um novo modelo de gestão, 2010, UFPR (monografia).

FERNANDES, Rogério Mário, ORÇAMENTO EMPRESARIAL uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador. Ed. UFMG, 2005.

FREZATI, Fábio, ORÇAMENTO EMPRESARIAL planejamento e controle, Ed. Atlas, 2000.

MEYER, Jean GERÊNCIA FINANCEIRA, Controle e Orçamento, Ed. Ao livro técnico S.a. 1972;

SILVA, Denise Vieira, Modelo de Gestão Beyond Budgeting, 2010 UFPR (monografia)

<http://anahp.com.br/noticias/maioria-dos-hospitais-do-pa%C3%ADs-tem-menos-de-150-leitos>

<http://anahp.com.br/noticias/infla%C3%A7%C3%A3o-em-sa%C3%BAde-afeta-investimentos-de-hospitais>